

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

JOSÉ TOMAZ COSTA

A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**CACOAL – RO
2014**

JOSÉ TOMAZ COSTA

A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Monografia apresentada à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborado sob a orientação do Professor Mestre Victor de Almeida Conselvan.

CACOAL - RO
2014

A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

JOSÉ TOMAZ COSTA

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Professor M.e Victor de Almeida Conselvan - UNIR - Presidente

Professora M.^a Ozana Rodrigues Boritza. - UNIR - Membro

Professor M.e Gilson Tetsuo Miyakava - UNIR- Membro

Conceito: _____

Cacoal, 11 de dezembro de 2014.

Dedico este trabalho a Deus, digno de toda a honra e glória e manancial de minha fé, a meu pai, ***in memoriam***, a meus filhos Vinícius e Renan, pois são fontes de motivação em todos os momentos da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, ao longo da minha vida, e não somente nestes anos como universitário, mas que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer.

A esta Universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu orientador Professor M.e. Victor de Almeida Conselvan, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e seus incentivos.

Ao Professor M.e. Bruno Milenkovich Caixeiro, pelo suporte como professor e chefe do Departamento de Direito, pois sempre fez o possível para contribuir com o desenvolvimento do conhecimento acadêmico.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo da formação profissional, por tanto que se dedicaram a mim, não somente por terem me ensinado, mas por terem me feito aprender. A palavra mestre, nunca fará justiça aos professores dedicados aos quais sem nominar terão os meus eternos agradecimentos.

A minha mãe que apesar das suas lutas e dificuldades me fortaleceu com suas orações e a minha esposa Sônia Carvalho por sua dedicação a família.

Por fim, ao meu amigo Geneci Lemos e a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

O trabalho aborda a evolução social e a questão da imunidade do templo de qualquer culto na sociedade contemporânea e na cultura nacional, apontando o desenvolvimento na forma de adoção desse instituto nas Constituições brasileiras, até a atual. Analisa-se, então, a regra matriz de incidência, bem como se dá a sua aplicação pela legislação, em conformidade ao entendimento de vários mestres do estudo tributário e o que tem entendido a jurisprudência. Quanto à questão jurisprudencial, é certo que adota interpretação lassa, para aplicar o instituto quando se tratar de templos. Verifica-se que o Brasil é um país que põe a imunidade como preceito constitucional, bem como a legislação infraconstitucional é pelo seu cabimento, no tocante a vedação da cobrança de impostos, quando se tratar de matéria relativa a serviços eclesiais em geral. Há o registro de que muitos doutrinadores, dos quais se fará coro, entendem que a imunidade do templo não pode ser conferida aos demais serviços e bens, pois não se aplica nas regras tributárias, princípios de direito privado, vez que o crédito fiscal é irrenunciável. No mais, importa ser pautada a questão, de ordem constitucional de direito inerente ao cidadão, que é a religiosidade. A religião é a mestra das decisões dos tribunais, que vem entendendo ser possível a interpretação mais aberta, quando se trata de direitos e princípios fundamentais do homem, em sede de liberdade religiosa, respeitando a liberdade de consciência. A metodologia aplicada foi a dialética, amparada em pesquisa bibliográfica, jurisprudência, fundamentada em autores consagrados, relacionados ao tema.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos. Cultura Religiosa.

ABSTRACT

The work addresses the social development and the issue of immunity of any temple worship in contemporary society and national culture, pointing development in the form of adoption of this institute in Brazilian Constitutions, to the present. Analyzes, then, the rule array of nature, and how is their implementation by legislation in accordance to the understanding of several masters of the tax study and what has understood the law. As for the judicial question, it is certain that adopts lax interpretation, to apply the institute in the case of temples. It appears that Brazil is a country that puts immunity as constitutional provision and the constitutional legislation is by its appropriateness, regarding the sealing of the collection of taxes, in the case of matters relating to church services in general. There is the record that many scholars, of whom will choir, understand that the immunity of the temple can not be given to other goods and services, do not apply the tax rules, private law principles, as the tax credit is irrevocable. In all, it be regulated the issue of constitutional order inherent right to the citizen, which is religiosity. Religion is the master of court decisions, which comes and finds it possible to more open interpretation when it comes to fundamental rights and principles of the man in the seat of religious freedom, respecting the freedom of conscience. The methodology applied was the dialectic, supported by literature, jurisprudence, based on established authors, related to the theme.

Keywords: Tax Immunity. Temples. Religious Culture.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A RELIGÃO E A QUESTÃO HISTÓRICA NO BRASIL.....	10
1.1 DOS DIREITO VINCULADOS À RELIGIÃO	12
1.2 NATUREZA JURÍDICA DOS CULTOS RELIGIOSOS NO BRASIL	12
1.3 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL À COMPETÊNCIA	14
1.3.1 Os Enunciados Enunciativos da Norma Fiscal	16
2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, OS TEMPLOS E OS CULTOS.....	18
2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES	19
2.1.1 Imunidade Subjetiva	19
2.1.2 Imunidade Objetiva	20
2.2 IMUNIDADES GENÉRICAS E ESPECÍFICAS	20
2.3 IMUNIDADE RELIGIOSA	21
2.4 CONCEITO DE TEMPLO	22
2.5 CONCEITO DE CULTO	24
2.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL	25
2.7 A LEI INFRACONSTITUCIONAL	27
2.8 A IMUNIDADE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	29
2.9 REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	29
2.10 A IMUNIDADE INCONDICIONADA.....	31
3 DIREITO POSITIVO, INAPLICABILIDADE QUANTO A IMUNIDADE	33
3.1 A VALIDADE DA NORMA JURÍDICA	35
3.1.1 As Normas Primárias e Secundárias	36
3.2 DISTINÇÕES - IMUNIDADE E ISENÇÃO	37
3.2.1 Abrangência da Imunidade e da Isenção	38
3.3 REQUISITOS E O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	40
3.4 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS E LIBERDADE RELIGIOSA	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	50
OBRAS CONSULTADAS	53

INTRODUÇÃO

A limitação da cobrança de imposto dos templos de qualquer culto está expressa na Constituição Federal, Art. 150, VI, "b" e é auto-aplicável, o fundamento da imunidade tributária, ora em estudo, encontra abrigo na liberdade religiosa.

A chamada imunidade religiosa está assim disciplinada no artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal de 1988, estabelecendo que: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

Tal prerrogativa constitucional ainda é complementada pelo parágrafo 4º, do artigo 150, termos nos quais tal imunidade abrange "somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades".

Diante disso, fica nítido que o escopo de tais prerrogativas tributárias é tão somente proteger a liberdade crença e não tratar as manifestações religiosas existentes no país com nenhum tipo de diferenciação, tributariamente falando, haja vista que se trata de Estado laico.

Por fim, o presente estudo tem por objeto a análise do atual posicionamento dominante do STF no que diz respeito às imunidades tributárias concedidas a templos religiosos de qualquer culto. Inicialmente será estudado, nos primeiros capítulos, a religiosidade e o que levou a sociedade a cultuar templos, para, a partir desse conhecimento, abordar as questões relacionadas aos tributos e imunidades e o capítulo final reserva-se a análise do objetivo central do estudo que é o posicionamento do STF e da doutrina em relação ao tema proposto.

A metodologia aplicada foi a dialética, amparada em pesquisa bibliográfica, jurisprudência, fundamentada em autores consagrados, relacionados ao tema.

1 A RELIGÃO E A QUESTÃO HISTÓRICA NO BRASIL

As culturas mais antigas tiveram grande influência sobre a era contemporânea. No que tange às exigências tributárias - com o uso da religião-, esta, utilizada como meio de domínio, chega-se então a época da colonização do Brasil.

A fase de povoação do Brasil, pelos Portugueses, e a cultura eclesiástica católica apostólica romana aportou nessas terras tupiniquins pelos jesuítas que acompanhavam os exploradores e colonizadores com o fito de catequizar os índios.

Sobre as influências da igreja escreve Saviani (2011, p.27), que o Brasil entra para a história da civilização cristã ocidental com a chegada dos portugueses, em 1500, porém, os jesuítas chegariam em 1549, chefiados por Manuel da Nobrega acompanhando o primeiro governador geral, seu objetivo era o de converter os gentios com a finalidade de lhes doutrinar nas coisas da santa fé, missão conferida pelo rei.

Vê-se aqui uma das intenções dos colonizadores: eles se faziam acompanhar pela bandeira da cristianização de povos além-mar. E é nessa época, a da colonização, que poucos possuíam conhecimento das letras e domínio da escrita, sendo que vários sacerdotes católicos se faziam acompanhar pelos colonizadores e donatários das capitanias hereditárias, os quais tinham a função educacional e missionária.

Desde então, ficava sob a responsabilidade da igreja, na pessoa do membro do cabido, funcionar como guarda dos selos na casa paroquial. Tanto é que, os registros de nascimento, casamento, aquisição de bens móveis, semoventes (os semoventes aqui, eram os escravos trazidos nas galés, sendo eles propriedade privada, com registro de propriedade e como tal, eram vendidos e negociados) e imóveis eram feitos, a princípio, por membros do cabido.

Vale ressaltar que as sesmarias representavam imensas áreas de terras, tudo que se encontrava nos registros eclesiásticos, aqueles que foram instituídos em 1563, no Concílio de Trento, encontrados, então, na casa paroquial ou eclesiástica.

Alguns dos registros, os mais antigos da igreja, encontram-se no Rio de Janeiro e datam de 1616. (Site do 5º Registro de Imóveis do Rio de Janeiro).

As razões pelas quais a igreja emitia tais documentos decorrem, primeiro, do estreitamento existente entre o Império Português e a Igreja Católica, conforme se vê no fundamento das resoluções do Concílio de Trento.

Na história de Portugal, o esse Concílio teve grande influência, quer pela participação e apoio dos reis, quer pela influência que os seus decretos tiveram na vida eclesiástica e social do país.

Depois, sendo o Vaticano distinto da Santa Sé Apostólica, a formar uma Cidade/Estado, possui autonomia de Estado Soberano, representado pelo corpo de clérigos localizados nos países aos quais está com seus templos e sede do bispado.

Sobre essa questão, o sujeito de direito internacional é a Santa Sé. As relações e acordos diplomáticos com outros estados soberanos, portanto, são com ela estabelecidos e não com o Vaticano, que é um território sobre o qual a Santa Sé tem soberania. Com poucas exceções, como a República Popular da China e a Coreia do Norte, a Santa Sé possui representações diplomáticas (Nunciatura Apostólica) com quase todos os países do mundo (s.a., s.p.).

Note-se que a igreja, já àquela época, possuía autonomia quanto aos seus interesses, dessa forma, sendo a Santa Sé, como Estado Soberano, aqui no Brasil colônia se fazia representada pelas suas igrejas, as quais tinham como seus maiores senhores os bispos, funcionando de forma que, nos termos presentes, eram membros consulares. A Igreja Católica no Brasil colônia se fazia representante de um Estado Soberano.

Sobre esse período e as questões tributárias, lê-se passagem interessante, vinda pela pena do pesquisador Demerval, assim descrito por Saviani, 2011, p.24: “Em 1564 a Coroa portuguesa adotou o plano da redizima, pelo qual dez por cento de todos os impostos arrecadados da colônia brasileira passaram a ser destinados à manutenção dos colégios jesuíticos”.

No Egito não era diferente, ainda na era patriarcal, pois lá a religião era a forma de dominação ideológica. *Em nome dos deuses, o faraó e os sacerdotes cobravam pesados impostos dos camponeses* (TOTA, 1994, p.11).

Posteriormente, já na fase do Brasil Império, para que houvesse legalidade a esse comportamento, o imperador fez constar da Constituição Imperial o catolicismo como religião oficial, até porque para que fosse batizado naquela fé, necessário se faria ter no registro de batismo, documento de nascimento oficial da época, um nome cristão e um de família.

Ademais, os preços pagos pelo serviço de registro eclesiástico eram revertidos à igreja e não ao Império. Até nos dias atuais as pesquisas de genealogia ou registros imobiliários antigos ainda devem ser efetuados socorrendo-se a esses registros. Já após o advento da Independência do Brasil, novos meios de certificação de nascimento, óbito, propriedade etc., foram transferidos, em sua totalidade, ao Estado.

1.1 DOS DIREITOS VINCULADOS À RELIGIÃO

Na Constituição Federal de 1988, consolidado está o direito à liberdade religiosa: Assegura a liberdade religiosa no inciso VI, do artigo 5º:

[...]- é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; [...] VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) faz uma inovação. Ao contrário das outras, o legislador originário preocupou-se em trazer à tona, em primeira mão, os direitos e garantias fundamentais, para posteriormente tratar da organização do Estado. Isto porque o Estado tem o dever de promover a segurança dos cidadãos por meio da organização que é dividida em administração pública direta e indireta.

1.2 NATUREZA JURÍDICA DOS CULTOS RELIGIOSOS NO BRASIL

O direito fundamental à liberdade como cláusula pétrea, da CRFB, garante que o povo brasileiro possa fazer escolhas individuais e exercer plenamente o livre arbítrio.

A definição proposta por Bonavides para a categoria dos direitos fundamentais como uma "bússola das Constituições" dá uma ideia de seu significado para os constitucionalistas contemporâneos. (BONAVIDES, 2008, p. 600).

Atualmente os direitos fundamentais exercem papel central no Estado democrático de direito. São aqueles considerados direitos indispensáveis à pessoa humana, necessários para assegurar a todos uma existência digna, livre e igual, reconhecidos e garantidos por uma determinada ordem jurídica.

Silva (2003, p. 181) sintetiza suas características principais sendo: historicidade, inalienabilidade, imprescritibilidade, irrenunciabilidade, universalidade e limitabilidade.

A historicidade significa que os direitos fundamentais são históricos como qualquer direito: nascem, modificam-se e desaparecem. Apareceram com a revolução burguesa e evoluem, ampliando-se com o passar do tempo.

A inalienabilidade quer dizer que são direitos intransponíveis, inegociáveis, porque não são de conteúdo patrimonial. São direitos indisponíveis.

São também imprescritíveis, porque nunca se perdem no tempo. São ainda, direitos personalíssimos, nunca ocorrendo sua prescrição. Os direitos fundamentais também não podem ser renunciados; podem até não ser exercidos, mas não se admite sua renúncia.

Bobbio acredita que os direitos do homem ganham relevo quando se desloca do Estado para os indivíduos, é a primazia da relação que os põe em contato. Nesse diapasão, ensina Bobbio:

A afirmação dos direitos do homem deriva de uma radical inversão de perspectiva, característica da formação do Estado moderno, na representação da relação política, ou seja, na relação Estado/cidadão ou soberano/súditos: relação que é encarada, cada vez mais, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos não mais súditos, e não do ponto de vista dos direitos do soberano, em correspondência com a visão individualista da sociedade no início da idade moderna (BOBBIO, 1992, p. 4.).

Importante destacar que o cidadão deve ser o sujeito ativo das transformações de uma sociedade, tendo a norma constitucional como sua bússola norteadora e o porto seguro de seus direitos basilares.

Silva (2003, p. 232) destaca que a liberdade consiste, em suma, num processo dinâmico de liberação do homem de vários obstáculos que se antepõem à realização de sua personalidade: obstáculos naturais, econômicos, sociais e políticos.

Atualmente é a função de o Estado promover a liberação do homem de todos esses obstáculos e é aqui que autoridade (poder) e liberdade se ligam. Em conjunto, as garantias dos direitos fundamentais estão diretamente ligadas à proteção social, política e jurídica destes, assevera Silva (2003, p. 188) que:

As garantias constitucionais em conjunto caracterizam-se como imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do poder público, limitativas de sua conduta, para

assegurar a observância ou, no caso de violação, a reintegração dos direitos fundamentais.

As normas constitucionais brasileiras foram claras e indubitavelmente condizentes com os preceitos de liberdade preconizados pelas normas internacionais, elevando o Brasil ao patamar de igualdade com os países desenvolvidos.

Para Ferreira Filho (2008, p. 293), as garantias não devem ser confundidas com remédios, isto é, com medidas ou processos especiais, previstos na Constituição Federal, para a defesa de direitos violados. “As garantias, ao contrário dos remédios, buscam prevenir, não corrigir”.

A liberdade está associada à dignidade humana, e não poderia ser diferente, pois o conceito de direito fundamental individual se materializa por meio das garantias das cláusulas pétreas constitucionais da CRFB/88.

Segundo Rodrigues Júnior *et al.* (2009, p. 100) a liberdade religiosa, por conseguinte, é uma expressão da dignidade humana e manifesta o direito de autodeterminação subjetiva. Vista sob o aspecto externo, em sua implicação com o Estado democrático de direito, a liberdade religiosa é um índice de comprometimento da ordem jurídico-política com a democracia e com seus valores fundamentais, especificamente o pluralismo.

Sendo assim, o indivíduo, tendo asseguradas a liberdade e a dignidade, integrantes de seus direitos legitimados incontestavelmente pela CRFB/88, promoverá seu exercício de forma plena e satisfatória, devendo jurisdicionar qualquer descumprimento do preceito legal, por meio da tutela estatal disponível.

A partir da norma constitucional do artigo 5º, inciso VI, todo e qualquer indivíduo poderá professar livremente sua fé e culto, inclusive instituindo uma nova ordem religiosa com base na legislação atual, sendo que não há nenhum entrave burocrático e/ou legislativo que impeça tal ato. O exercício da liberdade religiosa, para ser protegida pelo Estado como direito fundamental não pressupõe nenhum requisito, porém, deverá respeitar os valores éticos de ordem social.

1.3 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL À COMPETÊNCIA

O legislador tem lançado mão de todos os meios constitucionais de vedação de instituição e cobrança de tributos, que limitou o órgão legiferante dos Estados, da União, Municípios e Distritos de legislar sobre impostos, tratando-se a tal imunidade

em título e seção específica no texto constitucional.

A vedação constitucional de instituição de impostos em favor das entidades mantenedoras de templos de qualquer culto é na verdade limitação de competência tributária, também denominada de princípio jurídico de tributação. (BORBA, 2000, p. 59).

Então, a Constituição Federal de 1988, no artigo 150, fez constar o rol das limitações tributárias, sendo do crivo do estudo, o inciso VI, alínea “b”, que trata da Imunidade de instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

O artigo 150, no inciso VI, alínea b, dá o seu comando no sentido de que “é vedado” (poder constituinte declaratório negativo – modal não fazer) *instituir* impostos sobre templo de qualquer culto, igualmente no infinitivo pessoal. No *caput* o verbo “ser” está localizado no presente do indicativo.

Logo, fica evidenciado que enquanto para o inciso IV, do artigo 150, CRFB/88, é vedado o uso de tributos com efeito de confisco; o inciso VI, do mesmo artigo, lança vedação de instituição de imposto, portanto, os demais tributos são exigíveis.

Note-se que o *caput* do texto constitucional não cria exceções, todos os entes públicos, em todas as esferas, Federal, Estadual, Distrital e ou Municipal são atingidos pelos efeitos do normativo constitucional que lhes vedou qualquer instituição de impostos.

O legislador constituinte, para garantia do cumprimento das regras impositivas, fez constar, sem erro, o vernáculo “*instituir*” de forma a impedir que qualquer ato legislativo venha, de qualquer forma, instituir um tributo que possa ter nomenclatura diversa da do imposto, mas que no enunciado-enunciativo possua todas as regras matriz do imposto.

Acaso tal ocorra, estar-se-á diante de flagrante violação ao preceito constitucional, é supressão de instância legislativa e constitucional, pois o texto maior já retirou dos entes públicos, de todas as esferas, competência para legislar sobre fato que possua liame com os templos de qualquer culto, com efeito reflexo, aos direitos sociais emanados pelas regras do artigo 5º, que protege o direito de religião e que veda qualquer ato que venha caracterizar preconceito.

Assim, o que busca o legislador constitucional é a garantia conferida aos cidadãos, nacionais e estrangeiros, naturais ou jurídicos, de que não haverá instituição de normas com base de cálculo de imposto, mesmo que o enunciado da

norma possua qualquer outra denominação ou que as razões de sua instituição sejam diversas da do imposto.

O que busca, então, o legislador constituinte é que quando da leitura da enunciação se verifique constatar de todos os requisitos e regra matriz do imposto, de sorte que iríamos nos deparar com os elementos intrínsecos e extrínsecos na constituição da obrigação tributária sobre a relação jurídica de templo com as obrigações fiscais.

1.3.1 Os Enunciados Enunciativos da Norma Fiscal

A subtração dos poderes de legislar matéria tributária que gere obrigação fiscal impositiva e que vem retirar dos entes públicos o poder-dever para, amparado em fatos jurídicos de relevância pertencente ao mundo fenomênico, instituir, lançar ou cobrar impostos, chama-se imunidade tributária.

Ora, diante da exigência da competência para legislar sobre qualquer matéria relevante ao direito bem como, e em especial no caso em estudo a matéria tributária, deverá haver previsão constitucional para tal finalidade.

Somente a pessoa jurídica que a possua, nos termos da Constituição Federal – a competência legislativa tributária –, é que, seguindo as relevâncias jurídicas que permeiem a lei e suas imposições, poderá instituir normas de competência de seu grau, desde que possuam, inclusive, todos os efeitos do poder legislativo conferido constitucionalmente, seja Estadual, Municipal, Federal ou Distrital.

Muito embora a Constituição Federal venha a suprimir do mundo jurídico qualquer poder/dever dos entes públicos de legislar sobre matéria impositiva tributária, sem contraprestação, caracterizada pela imunidade, em favor de templos de qualquer culto, o objetivo do constituinte é, na verdade, conferir total e ampla proteção ao direito de culto e de crença religiosa.

E assim é que a interpretação da norma Constitucional é no sentido d'onde se lê: é vedado instituir impostos de templos de qualquer culto, entende-se: é vedado instituir impostos, de qualquer natureza, sobre quaisquer locais onde se professam qualquer crença ou religião com suas práticas litúrgicas e os utensílios necessários para a prática ritualística.

Vê-se, portanto, que na tessitura do texto legislativo, a intenção do constituinte foi o de proteger não só o local do templo, mas sim nos dizeres de Carvalho (2011, p. 241), a proteção decorre do fato consoante:

Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art.150, VI, *b*).

À vista disso, tem-se certo que o legislador constituinte premiou a religião conferindo-lhe proteção especial, pois, no corpo da Constituição Federal não há acepção sobre a religiosidade, o amparo gera efeitos a todas as ideologias filosóficas dogmáticas existentes quando da sua promulgação ou mesmo que venham a serem instituídas com finalidades litúrgicas.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, OS TEMPLOS E OS CULTOS

Nesse ponto do trabalho, busca-se o desenvolvimento do conhecimento sobre o tema e também como do Direito Tributário, explorando as fontes do direito, concentrando-se na análise da imunidade de templos de qualquer culto, os objetivos e seu cabimento, sobre o prisma da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Imunidade Tributária é a vedação expressa, impositiva pela Constituição, a qualquer ente fiscal de exigir de determinados setores ou produtos o pagamento de tributos, sob pena de violação do disposto na Constituição, assim exposto no artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988).

Não incide impostos, pois o teor constitucional, por meio do conteúdo normativo e regras de aplicação, nem permitirá o ingresso no arcabouço jurídico da tributação, visto não constituírem fato gerador da respectiva obrigação tributária, conforme a lição de Amaro:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. (AMARO, 2006, p. 151)

O objeto da imunidade não incorrerá na hipótese de incidência ou da imposição tributária. O corolário principal, do qual se extrai o entendimento, é o dispositivo constitucional do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, que discorre quanto as imunidades tributárias, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros.

A imunidade não permite o lançamento, cobrança ou instituição, de crédito

fiscal incidente quando ocorrer o fato, que se não estivesse sob a proteção constitucional, seria gerador da obrigação, ou, pelo elastério de Paulsen, (2012) “a não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária)”.

Nesse contexto, Machado assevera que:

Imunidade é um impedimento que decorre do teor regido pela Constituição que não permite incidir norma jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária (MACHADO, 2014, p. 287-288).

Por sua vez, Mailer diz que: “as imunidades tributárias são as garantias de não serem alvo de exações” (MAILER *et al.*, 2012, p.3).

Para Carvalho (2013, p. 202) “[...] as imunidades tributárias são normas jurídicas que estabelecem limites à competência dos entes tributantes. Elas atuam no momento anterior ao próprio exercício da competência”.

Segundo Costa, “a afirmação segundo a qual a imunidade tributária é limitação constitucional ao poder de tributar que é absolutamente vaga, já que a expressão abriga outras categorias jurídicas que com ela não se confundem”. (COSTA, s.p.).

A doutrinadora analisa o instituto da imunidade, deixando de lado as suas aplicações diretamente a cada possibilidade jurídica, hipótese de incidência, que possa caracterizar como fato gerador que venha ocorrer no mundo jurídico tributário, tal como as imunidades recíprocas e em decorrência da autonomia municipal.

A linha adotada por ela remete ao entendimento de que as imunidades tributárias são delineadas pela Constituição da República Federativa do Brasil, por isso entende-se que a imunidade tributária é a limitação do poder de tributar do Estado, não podendo ser concedida por lei ordinária senão estaria atrelada ao conceito de isenção.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

2.1.1 Imunidade Subjetiva

Determina o sujeito sobre o qual recai, pode ser pessoa física ou jurídica, é pessoal em razão da aplicação fiscal escolhida pelo ente político competente, os elementos delineadores são apresentados em consonância com a questão subjetiva

em pauta em razão de elementos objetivos como patrimônio, rendas, serviços etc., ligado na atividade fim da pessoa beneficiada, não importando se é pessoa física ou jurídica, Segundo Paulsen:

Subjetivas são as imunidades das suas alíneas *a*, *b* e *c*, que aproveitam aos entes políticos, os templos e aos partidos políticos e entidades educacionais sem fins lucrativos, dentre outras pessoas. Tais imunidades impedem que os entes imunizados possam ser colocados na posição de contribuintes de quaisquer impostos (PAULSEN, 2012, p. 149.).

Imunidade subjetiva se refere à entidade e não ao bem determinado, assim há de analisar a finalidade que foi constituída a pessoa jurídica pouco importando qual é o bem, serviço ou imóvel, desde que esteja relacionando-se com atividade fim estará protegido pela imunidade tributária.

2.1.2 Imunidade Objetiva

É quando a imunidade é dirigida a coisa, objeto ou mercadoria. Abrange apenas os impostos, como exemplo pode-se notar o caso da não incidência de tributos dos templos de qualquer culto.

Face ao exposto, entende-se que mesmo a imunidade objetiva beneficiará a pessoa, pois basta ver que a coisa, objeto ou mercadoria está sendo administrada pela entidade ou pessoa física.

2.2 IMUNIDADES GENÉRICAS E ESPECÍFICAS

São aquelas abarcadas pelo artigo 150, VI, alíneas *b*, *c* e *d*, da Constituição Federal de 1988, que dizem respeito à imunidade dos templos de qualquer culto, dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado a sua impressão, do patrimônio, rendas ou serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social.

A Carta Constitucional de 1988 beneficiou as fundações instituídas por partidos políticos e as entidades sindicais de trabalhadores. Assim assevera Paulsen (2012), “A Constituição contém imunidades genéricas no tocante a todos os impostos, em princípio, além de outras específicas que só se aplicam a determinados impostos”.

Na linha doutrinária, Martins suscita e põe em dúvidas as linhas conceituais de juristas, para ele:

Alguns autores conceituam a imunidade como não incidência

qualificada. Seria não incidência constitucionalmente qualificada por disposição expressa da Lei Maior. Haveria uma regra negativa de competência na Constituição, impedindo a tributação pelo ente público. Outros autores entendem que a imunidade é um caso de exclusão constitucional da competência tributária. A imunidade por ser considerada como limitação constitucional que suprime o poder de tributar do Estado. Por meio da imunidade, a Constituição suprime parcela do poder fiscal.[...] A Imunidade é um obstáculo à exigência do tributo.[...] Há exclusão da competência de tributar do sujeito ativo, expressamente determinada pela própria Lei Maior.[...] Em face da doutrina, nenhuma imunidade fiscal deveria ser admissível, pois implicaria uma “desigualdade”.[...] Não sendo a imunidade renúncia do direito de tributar, não representa favor fiscal algum. [...] Como não é uma exceção, deixa-se de interpretar a imunidade por meio de processo restritivo. Ao contrário, sua interpretação deve ser sempre ampliativa, pois o legislador infraconstitucional não pode restringir o alcance da Lei Maior (MARTINS, 2011, p. 130).

Pois bem, pelo que se vê, na análise da doutrina, a conclusão se coaduna, ficando na linha do entendimento explanado, apontando o conceito de que a imunidade é a limitação do poder tributante emanado pela Constituição, sob pena de nulidade e declaração de não validade da norma por Inconstitucionalidade.

Nota-se que daí se extrai o entendimento que o instituto constitucional ao limitar o poder de tributar dos entes Estatais, prima por valores sociais de liberdades, protegendo a liberdade de crença e de consciência.

2.3 IMUNIDADE RELIGIOSA

O constituinte originário no Texto Constitucional de 1988 demonstra crença em valores espirituais, buscando lhes deixar protegidos e, conseqüentemente, se preocupa em lhes preservar. O exposto encontra fundamento e pode ser sustentado a partir do preâmbulo da Constituição, pois os legisladores declaram a proteção divina para promulgar o texto dessa Carta, em vigência:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa Do Brasil (BRASIL 1988).

Entre os fundamentos e os objetivos fundamentais para o exercício da democracia, destaca-se a valorização da dignidade da pessoa humana, o que é essencial para a construção de sociedade justa, que reúne vários grupos étnicos.

Os parlamentares constituintes assentaram no instituto a proteção da

liberdade de pensamento, que naturalmente envolve a liberdade religiosa, estabelece-se no artigo 5º, inciso VI, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, além de assegurar o livre exercício dos cultos religiosos.

Art. 5º [...] IV - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias. (BRASIL, 1988).

Para assegurar a liberdade daquele que desejar professar alguma fé, a Constituição Federal em seu artigo 19, caput e inciso I, impõe à laicidade do Estado:

Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar - lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público (BRASIL, 1998).

Entretanto, a Constituição não estabeleceu o alcance da imunidade tributária para templos de qualquer culto, (artigo 150, VI, “b”), devido à redação do § 4º, gerou variadas interpretações de âmbito jurídico, além disso, também processos nos tribunais.

Os templos ficaram entendidos que podem ser de vários tipos de materiais, podem ser fixos ou móveis (uma tenda de lona, um barco, um avião), uma infinidade ampla de coisas. Onde quer que se congreguem os fiéis, ali, entender-se-á que se trata de um templo.

2.4 CONCEITO DE TEMPLO

Segundo Azevedo (2010), “Templos surgiram após o advento do êxodo do povo seminômade que se auto intitular a nação Israelita quando de sua saída do Egito, quando em fuga em busca de liberdade, liderados por Moisés, nascia aí a nação de Israel”.

Segundo Fustel de Coulanges, a religião surgiu nas residências; cada um tinha seu deus, e não se cultuava em templos, mas sim nas moradias, casamento era cerimônia realizada em casa. Com a evolução das cerimônias religiosas, que ocorre quando se inicia a adoração aos deuses do céu, não foi mais possível continuar a cultuar somente nas casas, ao passo que as famílias começam ir ao templo para oferecer sacrifício (COULANGES, 2006, p. 37).

Segundo Sacha Calmon posiciona-se na linha conceitual mais restritiva. Ensina que o templo é o lugar destinado ao culto e atualmente os templos de todas

as religiões são comumente edifícios, quando diz:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. [...] Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar [...]. O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária (COELHO, 2006, p. 331-332).

A segunda corrente é mais liberal, templo é o local destinado a reuniões periódicas realizadas por grupo de pessoas que pertencem a uma sociedade de cunho religioso filosófico dogmático e não partidário, de qualquer natureza, preconiza que a imunidade se estende aos ‘anexos’ do templo. Segundo Aliomar Baleeiro não se restringe a materialidade do edifício, in verbis:

O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa (BALEIRO, 2010, p. 33).

Para a Teologia, o corpo também é um templo, uma igreja, trata-se de morada do espírito, o corpo deve ser preservado ao deus em sacrifício.

A imunidade contempla todas as diversas religiões presentes no Brasil, mas não poderá contemplar o culto satânico, pois se assim fosse, seria contrário a interpretação da Constituição Federal, veja-se o disposto com o entendimento de Paulsen.

A imunidade a impostos que beneficia os “templos de qualquer culto” abrange os diversos formatos de expressão de religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus” (PAULSEN, 2012, p.153).

Pela legislação, o templo que possui o direito a imunidade é o local de reunião

de um grupo social definido, ou seja, ele deve ser utilizado pela sociedade, base do grupo social, para difundir ou adquirir o conhecimento do homem com seus deuses, sempre de forma que ocorra a realização de rituais religiosos com desenvolvimento social de determinado grupo de pessoas, as quais possuem a mesma linha de ideologia filosófica religiosa.

Certo é que se faz necessário ter esse templo, relação jurídica com uma sociedade religiosa não partidária que seja sua mantenedora, adotando-se uma linha ideológica filosófica com objetivos equivalentes ou semelhantes.

Assim sendo, para que se entenda uma edificação como um templo, é preciso que haja alguma correlação dos encontros dos seus membros com intuito religioso, haja a crença de que os deuses de seus seguidores, ali habitem; ou seja, não há templo sem ser morada de um deus ali cultuado, nessa linha de entendimento, templo é o lugar da morada de Deus e onde seus seguidores o cultuam regularmente.

Para fins da imunidade faz parte do templo seus anexos, caso contrário, em se adotando a visão restritiva, seria o instituto da imunidade tributária limitada e ineficaz. O conceito apresentado pela doutrina liberal tem importância fundamental para a continuidade das atividades organizadas, dos bens e atos relacionados com a liturgia, inerentes ao templo que serve de base para realização do culto.

2.5 CONCEITO DE CULTO

Quanto ao conceito de culto, deve-se analisar o apresentado pelos dicionaristas a respeito desse termo no sentido literal.

Em primeiro, o Dicionário Analógico da Língua Portuguesa diz ser culto: teosébia, adoração, veneração, devoção, dulia, hiperdulia, latria, genuflexão, simbolismo, signo, ritual (AZEVEDO, 2010).

Portanto, o culto é o sacramento e atribuição de pacificação espiritual do homem na sua crença de elevação do seu íntimo com o deus de sua fé, professada nos templos aos quais frequenta.

Sobre o tema, assevera Carvalho (2009, p. 124):

[...] dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – templo – ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. [...] e as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser considerados templos.

Pelo exposto, já se tem a orientação de que, não é só o ato ritual privado, único, mas o templo assim se torna por decorrência das características dos trabalhos de liturgia encontrados no local em que ocorre o culto, mas, por união de pessoas com a mesma finalidade, orientadas por sacerdotes previamente preparados para tais fins, qual seja, a prática do ritual. Assim, sem um não ocorreria o outro, sem o culto não há templo, já a recíproca não é verdadeira.

Os rituais podem ocorrer no lar doméstico, pois, não se fica isolado o culto somente no templo, todavia, como ali é local de encontro e reunião de adeptos da fé professada, encontra amparo protetivo no texto Constitucional, conforme os direitos atribuídos à religiosidade.

2.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL

Quanto à estrutura tributária, incluem-se as hipóteses da imunidade, a qual se deu com primeira Constituição Republicana, promulgada em 1891, passando assim a ser imunes os templos mantendo-se até a presente Carta Federal.

Veja-se, ainda, o exposto por Silva (2010, p. 20), sobre as Constituições:

São populares as que se originam de um órgão constituinte composto de representantes do povo, eleitos para o fim de elaborar e estabelecer a mesma. (CFs de 1891, 1934, 1946 e 1988). Outorgadas são as elaboradas e estabelecidas sem a participação do povo, aquelas que o governante por si ou por interposta pessoa ou instituição, outorga, impõe, concede ao povo. (CFs 1824, 1937, 1967 e 1969).

Há dois pontos que foram estudados por doutrinadores, conforme abaixo. Contudo, antes, deve-se registrar o que vaticina Sérgio Pinto Martins, que suprime, em seu estudo, a fase imperial e as influências históricas na constituição e evolução da sociedade patriarcal.

Ele inicia os estudos, quando do trato Constitucional, a partir do advento na norma lançada no artigo 17, da Constituição de 1934, acrescentando nele as abordagens da Emenda Constitucional 1/1969, artigo 19, inciso III.

Por sua vez, consentâneo texto retro, relativo à Constituição Republicana, primeira Carta Constitucional, Baleeiro (2000, p. 57) anota: “A Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via de tributação. Esta imunidade visava garantir a eficácia da diretriz constitucional da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos”.

Certo é que após ter havido várias alterações das leis, as quais levaram mais de 100 anos até se chegar à liberdade religiosa que presentemente encontramos e,

assim, vieram os benefícios concedidos pelo Estado em liberdade religiosa, critério social.

O país possui uma quantidade considerável de instituições religiosas, todas que provêm de um mesmo ramo da árvore abraâmica, precursora das três religiões sobre a face do planeta. Judeus, Cristãos e Islâmicos.

Disso se tem que o Estado brasileiro, tendo por um de seus pilares o desenvolvimento social e uma sociedade fraterna longe de imposições que não importam para os interesses de um estado democrático, laico e capitalista, tratou de conceder maior liberdade aos cidadãos, tendo por objetivo precípua a promoção da paz social, a liberdade da sociedade justa e solidária, promovendo, ainda, o bem estar de todos, erradicando qualquer espécie de discriminação.

Confirme-se a doutrina, pela obra de Moraes (2013, p. 77) diz que: “A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes”.

Na mesma linha Carrazza (1997, p.110) ministra:

A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, o que de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI, e uma das formas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.

E na mesma obra, indica que os Entes tributantes não podem de forma alguma embaraçar o exercício dos cultos religiosos, pois é garantido pela CRFB/88 a liberdade de crença, a igualdade de crenças, o que de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI (CARRAZZA, 2009).

Ainda nas lições do professor Carrazza (2009, p. 729 - 731):

A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. [...] Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi mediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas. Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público.

E Carvalho escreve que são normas de índole constitucional que proíbem a

instituição de tributos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas, enfim, situações, valoradas pelo constituinte como insuscetíveis de tributação. Assim como os princípios constitucionais tributários, são verdadeiras garantias à disposição dos contribuintes para não se verem expostos a exações que a Constituição da República repugna (CARVALHO, 2013).

Conclui-se, quanto à questão dos direitos e garantias fundamentais, que acompanhando a sociedade contemporânea, o legislador constitucional avançou e quis premiar a liberdade de crença religiosa, de cultos e suas liturgias, tudo que evoluiu desde o advento da Constituição Imperial, a qual limitava esse direito, tendo em vista a cultura naquela nação.

E assim é que a Constituição de 1988 confirmou a liberdade de culto, sem distinção e ou preconceito, inclusive estipulando que a discriminação será reprimida com rigor pelo Estado.

Confirma-se no texto do artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal: “É inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício de cultos religiosos...” (BRASIL, 1988).

Fica claro que, pelo texto constitucional, a vedação de instituir impostos é patente, sem margem a questionamentos ou que cause dúvidas, pois o texto é objetivo.

Assim, o cumprimento da norma impositiva Constitucional retira dos entes públicos competência de legislar sobre impostos que venham a possuir para a hipótese de incidência, consequente da pessoa institucionalizada e mantenedora de templos para cultos, seja da natureza que for. Isso é, diante da supressão de competência, o Código Tributário Nacional vedou não a entidade, mas sim a cobrança do referido imposto sobre templos de qualquer culto.

Finalmente, para que esse direito pudesse ser consumado a todos, vedou a instituição de impostos em favor dos templos de qualquer culto, beneficiando, assim, a entidade mantenedora para a qual a mesma pertence e, consequentemente, o corpo de membros da religião cujo templo é imunizado.

2.7 A LEI INFRACONSTITUCIONAL

A legislação infraconstitucional ampara a imunidade tributária, pois é certo que há Leis e Decretos que regulam a questão da imunidade de templos.

Inicialmente, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1946, foi

promulgada a seguinte Lei Federal nº 3.193, de 04.07.1957, a qual regulamenta o que dispõe o artigo 31, V, b, daquela Constituição então vigente, norma essa que isenta de Imposto Templos de qualquer Culto, Bens e Serviços de Partidos Políticos, Instituições de Educação e de Assistência Social.

Art. 1º À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar imposto sobre templo de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins (Constituição Federal, art. 31, V, b). Art. 2º As entidades, a que se refere o art. 1º, juntando a prova que tiverem, deverão requerer a declaração da isenção à autoridade administrativa competente, que decidirá no prazo máximo de 30 (trinta) dias. Parágrafo único. Enquanto não for o assunto decidido pela referida autoridade, fica suspensa qualquer cobrança administrativa ou judicial do tributo. Art. 3º Se a administração indeferir o pedido é lícito ao ministro ou encarregado do culto religioso ou à direção do partido, assim como à instituição ou associação, requerer ao juiz competente lhes declare a isenção, para o julgamento dos feitos em que for parte a administração em causa. [...] Art. 6º O despacho que reconhecer a isenção fará coisa julgada; o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação (BRASIL, 1946).

Nota-se que a lei aqui tratada chama de isenção o que é, na verdade, imunidade, pois veda o lançamento da obrigação tributária, caso típico de confusão quando da elaboração e edição do enunciado-enunciativo. O lançamento é decorrente da existência prévia do crédito fiscal, mas, a imunidade impede a existência da norma, muito mais, quando se tratar de lançamento ou cobrança.

Portanto, quando adotado o critério material da norma tributante há a hipótese de incidência. No caso em apreço, o crédito é inexigível, tornando, dessa forma, maculado o título de crédito fiscal, se tiver ocorrido o lançamento e cobrança, pois há vedação de lançamento.

Encontrar-se-á o Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, que Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que diz no artigo 168. Não estão sujeitos ao imposto os templos de qualquer culto (CF, art. 150, inciso VI, alínea b).

O dispositivo em questão ao regulamentar a questão do inciso VI, e alínea b, do artigo 150, da CF, vem ao encontro dos anseios constitucionais, dando-se efetividade ao cumprimento das normas, reconhecendo a sua validade e eficácia, ademais, é clara essa disposição no Código Tributário, pois ali se encontra a vedação da cobrança do crédito fiscal.

2.8 A IMUNIDADE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal veio declarar a vedação da instituição de qualquer imposto que venha decorrer de obrigação pela propriedade ou posse ou, ainda, serviços ligados a cultos de qualquer natureza, como se leia no texto legislativo.

No texto do Código Tributário, consta no artigo 9º: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, inciso IV: cobrar imposto sobre, alínea “b”: templos de qualquer culto.

O texto substantivo da norma tributária, no Capítulo II, no caso o enunciado, aponta para a Limitação da Competência Tributária, consoante Seção II, do preceito Constitucional.

Amaro (2006, p. 107), bem pontuou essa questão, assim dispondo:

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência.

Baleeiro, (2000, p. 136), na sua obra, sintetiza o entendimento de que templo se funde com o culto e tudo o que nele se vincula nos termos do artigo 19, III, “b”, dando a entender quão absurdo seria a tributação de missa e batismo, que nenhum governante em sã consciência tomaria tal atitude, assim ele expõe o seguinte:

Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função. Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás, taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos étnicos diversos.

A legislação tributária, consoante Código Tributário Nacional, no artigo acima indicado veda a cobrança de impostos, portanto, enquanto a Constituição retira a competência de legislar sobre matéria afeita a templos de qualquer culto, o Código Tributário se restringe em vedar a sua cobrança.

2.9 REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A REMIT é a abreviação do termo conferido por Paulo de Barros Carvalho, o qual atualmente é adotado pela doutrina e jurisprudência quando se trata da questão tributária, isto é, Regra Matriz da Incidência Tributária.

Pelos estudos doutrinários, para que a atividade do órgão tributante obedeça aos preceitos constitucionais atinentes aos tributos, todas as normas que venham a ser editadas devem obedecer a essa estrutura, ausente um deles, o crédito tributário não possui os elementos típicos de exigibilidade do crédito fiscal.

O conceito e da estrutura lógica da Regra Matriz, segundo Carvalho (2011), é quando se identifica na estrutura da norma tributária uma hipótese jurídica (antecedente), em uma linguagem descritiva e um conseqüente (mandamento), em linguagem prescritiva. Para ele, a norma que estabelece a regra-matriz de incidência tributária seria uma norma tributária em sentido estrito.

No tocante a Regra-Matriz, obrigatoriamente se teria um antecedente, inicialmente o Critério Material ou Aspecto Material, que se resume a qualquer operação que gere efeitos no mundo fenomênico jurídico e que venha a imprimir o efeito da norma tributante, provocando uma ação do agente ativo.

Para Sabbag, quaisquer atos ou negócios que implicam a circulação de mercadorias incide a norma tributante (SABBAG, 2011). Todavia, quando se tratar de bens que estejam ligados aos rituais religiosos, há imunidade, isto é o que afasta a sua incidência:

- a) pelo Critério Espacial, este é o local onde se situam os limites geográficos do ente tributante, inclusive o local do templo (CARRAZZA, 2009);
- b) ainda há o Critério Temporal que é o momento da aquisição do imóvel no registro imobiliário ou, ainda, na data da assinatura do contrato que cede, a título precário, a posse do bem imóvel ou, ainda, diante da existência de bens móveis direcionados aos ritos litúrgicos, o momento da saída das mercadorias do estabelecimento, salvo a imunidade que não geraria a incidência tributária - de forma geral a saída das mercadorias - (SALOMÃO, 2009).

Outra forma de análise se dá sob os seguintes critérios:

a) hipótese (descriptor):

- a.1) Critério Material: ser sujeito da obrigação tributante em decorrência de prática de negócio jurídico não coberto pela imunidade;
- a.2) Critério Espacial: qualquer local em que haja o templo de culto religioso, dentro dos limites do poder tributante, com abrigo da norma imunizante, não haverá instituição ou cobrança de imposto algum;
- a.3) Critério Temporal: o momento em que se realiza a aquisição do imóvel que servirá de templo de culto, desde o momento da assinatura do contrato de venda e

compra, extensível ao ato de registro, pois o imposto de transferência não incide quando do ato notarial e registral.

b) Consequência (prescritor):

b.1) **Critério Pessoal:** Sujeito Ativo: Estados federados e o Distrito Federal; Sujeito Passivo: a entidade mantenedora adquirente do imóvel ou que venha a ter relação jurídica de direito privado e que detenha o bem mesmo a título precário;

b.2) **Critério Quantitativo:** Base de Cálculo: salvo o caso da imunidade, que não há de se conferir o valor da operação de circulação de mercadorias ou da prestação de serviços ou da venda ou compra de bens litúrgicos;

b.3) **Alíquota:** não há, tendo em vista que, mesmo que se considerar o valor do negócio jurídico, pelas regras imunizantes, não se aplica.

2.10 A IMUNIDADE INCONDICIONADA

É aquela auto-aplicável, de eficácia plena, não depende de complementação por conteúdo infraconstitucional para a sua aplicação, tanto é que os templos de qualquer culto possuem a imunidade incondicionada, pela qual, literalmente, não existem condições, restrições ou estabelecimento de requisitos, para sua obtenção.

Para estar coberto pelo conteúdo imunitário é obrigatório haver no ato da constituição da pessoa jurídica um caráter religioso, essa especificação, é pressuposto para obtenção de concessão e reconhecimento da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto.

Cite-se que a Constituição Federal registra que o templo exigido é aquele que seja edificado e utilizado como local de “culto religioso” vide o artigo 5º, incisos VI, bem como o artigo 19, que também é explícito ao dizer que é vedado ao Estado estabelecer cultos ou igrejas, dessa forma, Estado e Igreja não possui vínculo, porém, o Estado defere a proteção à liberdade de crença, como direito fundamental.

Sobre a questão da imunidade incondicionada, vaticina Barreto, *verbis*:

O exame do texto constitucional, relativamente às imunidades do art. 150, VI, evidencia que não existem condições, restrições ou estabelecimentos de requisitos, a cargo de norma infraconstitucional, diante da chamada imunidade recíproca (art.150, VI, a), da imunidade dos templos (art.150, VI, b). (BARRETO, 2009, p.53)

Quando Melo (2009, p. 399) trata do tema, ele distingue algumas denominações e para melhor ilustrar assevera que

[...] a imunidade dos templos de qualquer culto (art.150, VI, b, da CF)

significa que as atividades religiosas em igrejas, casas paroquiais, missas, etc., podem ser exercidas sem a exigência de impostos, propiciando a prática de crença religiosa diversificada (católica, protestante, israelita, budista, maometana, evangélica, xintoísta, etc.) (MELO, 2009, p. 399).

Barreto é pontual: “Diversa não é a questão, em face dos templos de qualquer culto. Nada mais se faz necessário, além da existência de um templo”. (BARRETO, 2009, p. 53)

Assim visto, pela lição dos doutrinadores supracitados. Por uma nada se faz necessário em caso de entidade religiosa, para obtenção da imunidade, basta possuir um templo para faz jus a mesma.

Por outra, os valores auferidos em quaisquer cerimônias ou atividades clericais, são imunes, primeiro por que não tipificam serviços tributáveis, depois por que não seriam operações mercantis. Lembra o escritor que eventuais programas de televisão ou de rádio que venham a ter cunho religioso poderão ser imunes ao imposto.

Em considerações sobre o entendimento doutrinário é cabível a imunidade quando os serviços ou produtos forem relacionados aos serviços clericais (MELO, 2009), quando os mesmos forem integrantes de rituais, como bens vendidos aos membros da entidade religiosa, a imunidade é questão de ordem.

3 DIREITO POSITIVO, INAPLICABILIDADE QUANTO A IMUNIDADE

A dogmática jurídica que aborda o Direito relativamente às questões de sua interpretação e aplicação, revelando-se o *ser* do Direito, o modal obrigatório que se acha inserido no corpo das leis e dos códigos.

Para que o sujeito de obrigações esteja sob o pálio da Lei, deve ela vir revestida de todos os elementos que lhe permita produzir efeitos no mundo jurídico, senão padece de nulidade e ineficácia e a validade inexistente.

Seus efeitos deixam o mundo jurídico do *dever ser*, dada à declaração de sua ineficácia jurídica, pelo fato de ir contra o preceito constitucional que conferiu a imunidade aos templos de qualquer culto, deixando de irradiar efeitos sob a ótica jurisdicional, é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto, tornando-se nulo qualquer dispositivo de lei que venha a restringir seus efeitos. Nader (2014, p. 63) assim discorre:

É indispensável que se demarque o território do Jus, de acordo com as finalidades que lhe estão reservadas na dinâmica social. O contrário, com o legislador tendo campo aberto para dirigir inteiramente a vida humana, seria fazer do Direito um instrumento de opressão, em vez de meio de libertação. O Direito seria a máquina da despersonalização do homem. Se não houvesse um raio de ação como limite, além do qual é ilegítimo dispor; se todo e qualquer comportamento ou atitude tivesse de seguir os parâmetros da lei, o homem seria um robot, sua vida estaria integralmente programada e não teria qualquer poder de criação.

A norma quando considerada nula, sai do mundo das ideias e torna-se, por declaração de inconstitucionalidade, inexistente no mundo do *dever ser*, tendo em vista a ausência dos modais de permissão e obrigação, já que restou no mundo fenomênico, o modal proibido, o qual se resume em não fazer o que a Constituição vedou reconhecendo, neste caso a imunidade dos templos de qualquer culto.

A imunidade dos templos de qualquer culto como disposto constitucional não pode ser desconsiderada, sob o risco de restringir o direito à liberdade de crença.

A pontuação elementar é precisa, no sentido de que à Ciência do Direito cabe descrever o enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia. No mundo das ideias a Constituição veda, gerando no mundo fenomênico as forças e influências declaratórias negativas (CARVALHO, 2005).

Para Carvalho, (2005): “As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras”. O professor diz ainda, ser de formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.

O objeto da constituição, nesse caso é a imunidade, objeto normativo são as leis concernentes ao instituto da imunidade, mas nunca restringindo o seu alcance, pois de certo qualquer instituto normativo que venha ferir o preceito constitucional da Imunidade padeceria de nulidade.

O Direito Positivo é aquele Direito Institucionalizado pelo Estado, dividido em duas espécies: Direito Público e Direito Privado, sendo assim, é a ordem jurídica obrigatória em determinado lugar e tempo. Mesmo imprópria, a expressão foi cunhada para distinção do Direito Natural.

Nesse sentido que Carvalho (2011, p. 34) ainda se manifesta em sua obra: “o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país.” Logo assera que o direito positivo é voltado para a disciplina do corpo humano, in verbis:

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem se volta para a disciplina do comportamento humano. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Sem se importar com problemas intrasubjetivos.

Em resumo, a Ciência do Direito, no entender do Professor é um *discurso descritivo* (descreve as normas) e que fala de seu objeto - direito positivo – o direito posto é de linguagem prescritiva – prescreve, determina, não se pode perder de vistas que a imunidade tributária é vedação de instituição de normas em sentido impositivo fiscal.

As diferenciais básicas dos dois pontos postos em estudo são esses, em resumo, enquanto um possui um discurso descritivo (descreve NJ) outro prescreve (os comportamentos). Assim, segundo Carvalho (2011, p. 35):

O objeto da Ciência do Direito há de ser o estudo do feixe de proposições, do contexto normativo, o fruto do trabalho do cientista deverá ter caráter descritivo, com linguagem apta para transmitir conhecimentos. E, ainda, o relação com o direito positivo é a de que há sobrelinguagem de sobrenível. Está acima do Direito Positivo, pois discorre sobre ela.

Segundo Nader (2014, p. 68), “o Direito se ocuparia apenas dos aspectos exteriores do comportamento social, sem se preocupar com os elementos subjetivos da conduta, ficando, assim, alheio aos problemas da consciência”.

A consideração dos termos propostos pelos doutrinadores é no sentido de que tendo a Constituição vedada à instituição de norma tributária que obrigue as entidades mantenedoras a recolher imposto sobre o templo de qualquer culto, a norma não pode incidir, sequer tem existência.

A validade de uma norma só ocorre quando o texto constitucional confere competências aos entes políticos e o tributo gerado pelo legislador, dentro de sua esfera de competência.

Caso por erro de forma o instituto normativo estiver inadequado para irradiar efeitos, pode ser convalidado por norma corretiva, assim, retomando ao mundo jurídico. Já quando se tratar de imunidade tributária, referente inexistência de competência, a norma sequer pode ser considerada válida, ficando fora do mundo jurídico.

3.1 A VALIDADE DA NORMA JURÍDICA

Entende-se que norma, quando tratada pelo sentido derivativo da origem linguística, é originária do grego e que na linguagem jurídica conceitua-se igualmente a regra, modelo, paradigma, forma ou tudo que se estabeleça em lei ou regulamento para servir de pauta ou padrão na maneira e agir. Nela, pois, está contida a regra a ser obedecida, a forma a ser seguida, ou o preceito a ser respeitado (SILVA, 1993, p. 250).

Nader afirma que as Normas podem ser divididas em Éticas e Técnicas, considerado que, a Norma Técnica é denominada de regras técnicas que, no caso em apreço, constituem deveres e possuem caráter de imposição de não fazer (NADER, 2004).

Visto isso, traz-se a lição de Dimoulis (2011), que argumenta: deve-se analisar a estrutura dos comandos jurídicos, pois na teoria do direito, o termo “lei” tem significados específicos, assim se devem utilizar dois termos distintos, mas mais adequados, “norma” e “regra”.

Quanto a, análise que “Regra” – vem do latim *regula* que significa régua, instrumento para medir; adjetivo “regular” indica que algo está dentro de um padrão de referência. E, ser *regular*, significa satisfazer determinados requisitos; entende-se tudo que se dispõe o que se estabelece para servir de modo, de forma ou de ordem, a fim de que sejam conduzidas as coisas ou executados os atos.

Juridicamente, regra traz o sentido geral, é o modo de proceder, é a imposição da forma ou a conduta imposta no texto legal. A regra importa sempre na imposição de um princípio ou preceito legal, para ser cumprido, sem restrição.

Considerada a análise acima, Carvalho diz que “as normas ingressam no ordenamento por intermédio de instrumentos designados por aqueles nomes

conhecidos (leis, decreto, portaria, ato de lançamento, acórdão, sentença etc.)” (CARVALHO, 2011, p. 84).

Pois bem, diferencia-se regra de norma por que a primeira está estipulada na letra física materializada, tem existência linguística de preservação, já a norma jurídica é ficção intersubjetivista do intérprete da tipografia lançada por meio de elementos químicos e físicos, os quais dão forma de transcrição e preservação de como a ideia (pensamento lógico que ocorre pela conclusão) deve ocorrer no mundo físico.

Carvalho, diz que “normas jurídicas” possuem ambiguidade de expressão, pois nominam, indiscriminadamente, as unidades do conjunto. “*Daí a necessidade de conhecer, identificar e qualificar as normas como jurídicas pela sua forma*”. (CARVALHO, 2009, p.128).

Carvalho (2007, p. 181), define as imunidades tributárias como instituto de classe imediatamente determinável de normas jurídicas, que estão contidas no texto constitucional, e que assevera a incompetência dos entes públicos para expedir regras criadoras de tributos que abarque situações características.

3.1.1 As Normas Primárias e Secundárias

Em princípio, as normas possuem duas vertentes, as quais, primárias e secundárias, como em todo ramo do direito, também se encontra na esfera tributária. Partindo dessa premissa, divide Kelsen as *normas como complexas*, identificada em *norma primária* (aquela que determina a conduta desejada) e, por sua vez, a *norma secundária* (aquela que estabelece a sanção pelo descumprimento da primeira) (KELSEN, 1996). Nesse contexto, Carvalho (2009) identifica a existência da estrutura dúplice da norma jurídica.

Contudo, a imunidade tributária determina a conduta a ser observada, mas não traz, em seu bojo, qualquer tipo de sanção, pois a conduta a ser observada é negativa.

Dessa forma, enquanto uma delimita o fazer não fazer – modais axiológicos –, a outra indica, determina, conduz, dá sanção e, algumas, a forma que se aplica. Exemplo na tipificação penal, à norma primária é a conduta positiva ou omissiva, e a secundária, a sanção a qual se fará incidir sobre a comissão ou omissão.

Por certo, que a Norma em sentido amplo abarca toda a legislação vigente, à época do fato gerador (*H.I.*), alcançando Leis, Decretos, Portarias, etc., por sua vez,

a norma em sentido estrito é aquela que se enquadra na *H.I.*, específica, ou seja, um imposto instituído, vigente, específico e divisível.

A imunidade tributária é uma norma que determina a incompetência do ente estatal para instituir determinado tributo, e, vai incidir quando a entidade estiver abarcada pelo corolário constitucional.

3.2 DISTINÇÕES - IMUNIDADE E ISENÇÃO

Há distinção entre isenção e imunidade, enquanto nesta há vedação de instituição de impostos, aquela é benefício fiscal concedido, mediante lei. A lei que instituiu a isenção poderá ser:

Por fator temporal ou termo certo e determinado: o período de validade que ela irá beneficiar os contribuintes (ex. pagamentos de dívidas vencidas com redução dos juros que beneficiará somente os contribuintes que novarem suas dívidas fiscais, desde que, haja a composição dentro do período previamente estipulado em lei;

Por fator de adequação: quando ocorrer hipóteses em que o contribuinte deverá se adequar para obter o benefício fiscal (ex. inscrição no Simples Nacional, acaso haja o inadimplemento fiscal, há revogação do benefício fiscal).

Por fator pessoal: pessoas de determinada função atividade ou idade (ex. os Expedicionários, os Idosos e os portadores de necessidades especiais).

A lei que vier a instituir os benefícios ou mesmo revogá-los poderá sofrer os efeitos da repristinação que advém do controle difuso de constitucionalidade. Assim sendo, sempre que o ato inconstitucional surgir no mundo fenomênico, estará eivado de nulidade, portanto, é nulo e não anulável.

Assim é que Martins (2011, p. 85), ensina sobre a distinção entre isenção e imunidade, *in verbis*:

A isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido, excluindo, por meio de lei, a tributação. É uma situação que implica a exclusão do crédito tributário (art.175, I do CTN). O crédito tributário existe, apenas a lei dispensa seu pagamento. Na imunidade, o crédito tributário nem chega a existir, pois é a própria Constituição que determina que não poderá haver a incidência tributária sobre certo fato.

Segundo o entendimento de Higuchi, (2009, p. 23, *et al.*) :

Ocorre certa confusão na distinção entre pessoa jurídica imune de impostos e pessoa jurídica isenta de impostos. A diferença é que a imunidade está prevista na Constituição Federal enquanto a isenção é concedida por lei. Há imunidade subjetiva e objetiva. Na imunidade

subjetiva a própria pessoa jurídica goza de imunidade. Assim, a União, os Estados e os Municípios têm imunidade subjetiva, mas não é total porque se explorar atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, essa atividade não goza de imunidade. Na imunidade objetiva a pessoa jurídica não tem imunidade para não pagar o imposto sobre a renda auferida como resultado do lucro [...].

O artigo 150, da Constituição Federal de 1988, dispõe que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado [...] instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

Essa vedação compreende somente ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos, portanto, o STF a partir súmula 724, pacificou o entendimento da imunidade mesmo com a relação indireta com a atividade fim da entidade religiosa, in verbis:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (STF, súmula 724).

Eis a diferença conceitual, enquanto na isenção o tributo tem existência de validade e eficácia, bem como estão presentes na respectiva obrigação tributária os elementos e requisitos da REMIT e o legislador em decorrência de interesses e metas governamental concedem ao sujeito passivo, a possível isenção do recolhimento do tributo.

Já na imunidade tributária o imposto sequer tem existência no mundo fenomênico, de sorte que não há se falar em equivalência de um com outro, nem se estabelece a relação jurídica.

3.2.1 Abrangência da Imunidade e da Isenção

A abrangência da imunidade tributária produz seus efeitos em relação aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, desde que sua finalidade seja em favor da entidade mantenedora, protegendo direitos e liberdades fundamentais, sendo, o fundamento e amparo legislativo constitucional CF/88, artigo 150, VI, b., cumulado com a lei infraconstitucional, CTN, artigo 14.

Relativamente à isenção, a lei n. 9.532/1997, regulou inteiramente a isenção do imposto, havendo, de igual sorte, a obrigatoriedade de observância das seguintes condições, como bem escreve Higuchi, (2009, *et al*, s.p.):

a) vedado à remuneração do corpo sacerdotal e seus dirigentes (vide texto ao final, relativo à Resolução 39, da SRF);

- b) é obrigatório serem utilizados os recursos para a manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais e sociais;
- c) é obrigatório efetuar escrituração das suas receitas e despesas, bem como mantê-los conservados pelo prazo legal (5 anos);
- d) no mesmo período acima, manter em estado de conservação todos os documentos comprobatórios das origens das receitas/despesas;
- e) guardar pelo prazo legal (5 anos), todos os documentos comprobatórios as operações atinentes ao patrimônio;
- f) efetuar, dentro dos prazos de lei e normativos, a apresentação da Declaração de Rendimentos à Secretaria da Receita Federal;
- g) É de obrigação de a entidade efetuar a retenção e recolhimento dos tributos sobre os rendimentos pagos ou creditados e favor da seguridade social, relativamente aos seus colaboradores, com registro em CTPS e dar cumprimento para com as obrigações acessórias;
- h) deverá a entidade imune conferir clara destinação de seu patrimônio a entidade caso haja: fusão, cisão, incorporação ou encerramento de suas atividades, ou a órgão público, desde que também estejam sob o palio do artigo 150, VI, *b*, da CF, ou seja, tenham imunidade.

Impostos incidentes sobre o patrimônio e com supressão por efeitos imunizantes, por expressa vedação constitucional:

Impostos Imunes:

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano;

ITR – Imposto Territorial Rural;

ITCMD – Imposto Transmissão Causa Mortis e Doações;

ITBI – Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis;

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores;

IR – Imposto sobre a Renda;

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;

ISS – Imposto Sobre Serviços;

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.

Higuchi (*et al.*, 2009, p. 408), explica que há a decisão de número 39, da Secretaria da Receita Federal (DOU de 29.10.98) qual esclarece que as igrejas podem remunerar seus dirigentes e religiosos, bem como enviar ajuda a seus missionários a serviço no exterior, sem perder a condição de entidade imune.

Nesse diapasão, Costa (2009, s.p.) pontua o seguinte:

O art. 150, VI *b*, CR prescreve ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. O §4º do mesmo artigo esclarece que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. [...] a renda considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, compreendendo as doações dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos), bem como as consequentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade.

Paulsen (2012, p. 153), assevera que algumas instituições que remetem recursos para o exterior estariam protegidas pelo instituto da imunidade tributária por se tratar de entidades plurinacionais, pois seus fiéis comungam as mesmas crenças e ideais, independente da nação em que estejam, exemplos a igreja católica e a igreja adventista.

Conclui-se, portanto, que a imunidade tributária que trata o legislador constituinte, na verdade não fica restrita aos impostos que eventualmente seriam incidentes sobre o templo, mas todo e qualquer imposto que possa incidir sobre os créditos e acréscimos patrimoniais das entidades religiosas.

3.3 REQUISITOS E O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Não há, para os casos de imunidade de templos de qualquer culto, requisitos quaisquer, mas e tão somente, se faz necessário estar o imóvel imunizado na posse e ou propriedade de uma entidade mantenedora de caráter associativo religioso.

Segundo o STF, há entidades que não fazem jus à imunidade, como as lojas maçônicas, pois como o termo mesmo diz, são imóveis restritos a atividades diversas da religião, de sorte que as normas imunizantes não se aplicam ao caso.

Algumas dessas questões foram analisadas pelos Tribunais, vide as ementas, a seguir colacionadas.

No julgado abaixo transcrito, o Ministro do Ricardo Lewandowski, do Supremo Tribunal Federal, deixa manifesta a sua posição em relação ao que entende ser local de culto, ele parte da premissa que templos para fazerem jus devem, obrigatoriamente, ser local em que há a presença de rituais eclesiásticos e ou de ritos religiosos.

Por fragmento do julgado tem-se a seguinte razão de voto do Ministro, que merece transcrição.

Isso porque, assim como o fazem muitos outros doutrinadores, entendo que a interpretação do referido dispositivo deve ser restritiva, atendendo

às razões de sua cogitação original. As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser o tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo (STF, RE 562.361/2012)

Nessa linha, pensa-se que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos. O fragmento acima foi tirado do julgado, cuja ementa do colendo Supremo Tribunal Federal melhor esclarece:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - “Relator: Min. Ricardo Lewandowski”. Recte(s):Grande Oriente do Rio Grande Do Sul. Recdo.(A/S):Município de Porto Alegre. Ementa: Constitucional. Recurso Extraordinário. Imunidade Tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático probatório. Súmula 279 do STF. art. 150, VI, b, da Constituição da República. Abrangência do termo “Templos de Qualquer Culto”. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150,VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida (STF, RE 562.361/2012).

O Ministro traz para fundamentar o seu entendimento, relativamente ao voto, as seguintes decisões, *verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. IPTU. MAÇONARIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO NÃO CARACTERIZADAS. Descabe o reconhecimento da imunidade tributária à Maçonaria, na medida em que esse tipo de associação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 150, VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Constituição Federal. Descabe enquadrá-la como instituição de educação ou assistência social, na medida em que estas desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, deveria ser cumprida pelo Estado, o que não é o caso da Maçonaria. Da mesma forma, não se pode admitir seja a Maçonaria um culto na acepção técnica do termo. Trata-se de uma associação fechada, não aberta ao público em geral e que não tem e nem professa qualquer religião, não se podendo afirmar que seus prédios sejam templos para o exercício de qualquer culto. Trata-se de uma confraria que, antes de mais nada, professa uma filosofia de vida, na busca do que ela mesmo denomina de aperfeiçoamento moral, intelectual e social do Homem e da Humanidade. Daí porque, não incidentes, à espécie, as hipóteses previstas no art. 150, VI, ‘b’ e ‘c’, da CF. Incabível, ainda, o pedido de isenção, não tendo a embargante atendido aos requisitos contidos na Lei que concedeu a benesse (STF, RE 562.361/2012).

Ainda na linha de precedentes do colendo Supremo Tribunal Federal, no

julgamento do RE 578.562/BA, o Ministro Eros Grau assentou que:

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar, que a imunidade do artigo 150, VI, 'b', contempla, há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual". Vale destacar também o quanto concluiu o Min. Ayres Britto naquele julgamento: "tendo a interpretar a regra constitucional da imunidade sobre os templos de qualquer culto como uma espécie de densificação ou deconcreção do inciso VI do art. 5º da mesma Constituição, cuja dicção é esta: 'ART. 5º. [...] VI- é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de cultos e suas liturgias;[...] Uma coisa, portanto, puxando a outra". Verifico, assim, que referido dispositivo (art. 5º, I, da Constituição Federal) é expresso em assegurar o livre exercício dos cultos religiosos. E uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa foi outorgar imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos. Nesse sentido, estamos a falar em imunidade tributária com o intuito de não criar embaraços à liberdade de crença religiosa (STF, RE 562.361/2012).

Pelo julgado supracitado, certo ficou demonstrada a necessária existência de registro associativo de instituição com finalidades religiosas.

E, como tal e na mesma linha, tem o julgado seguinte, que trilha de igual modo, no caso em que a instituição pleiteou declaração incidental da imunidade em sede de executivo fiscal.

Por meio de objeção de pré-executividade e Relator Desembargador Núncio Theóphilo Neto decidiu no sentido de confirmar a decisão de piso, pois emanou do julgado a necessidade de dilação probatória, o julgado cujo fragmento de seu enunciado transcreve-se:

Assim, o art. 150 VI, "b" da Constituição Federal veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos sobre "templos de qualquer culto". Isto porque a imunidade é uma garantia constitucional decorrente do princípio constitucional que consagra a liberdade de crença e culto religioso, bem como a igualdade entre eles. Trata-se de assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. A Lei a que se refere o texto constitucional é a complementar, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 146, II, da CF, pois se está a versar sobre limitação constitucional ao poder de tributar. E, desta feita, como o Código Tributário Nacional foi recepcionado com status de lei complementar, especificamente o seu artigo 9º, IV, "b". No entanto, é no próprio art. 150, § 4º da Carta Magna que devem ser buscados os requisitos a serem observados pelas instituições religiosas (TJSP, AG 0080384-33.2012.8.26.0000/2012)

Outro julgado, de boa dicção interpretativa da legislação vigente, que assim transcreve-se, *in verbis*:

A p e l a ç ã o Cível nº: 0012510-03.201 1.8.26.0053 - C o m a r c a de São Paulo - Apelação cível - ICMS-Importação - Preliminares afastadas

Importação de pedras para construção de templo religioso - Imunidade reconhecida nos termos do art. 150, VI, b, § 4º, da CF - Precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - Sentença reformada - Recurso provido. [...] A importação de pedras para a construção do templo, ainda que possa parecer presunçoso ou extravagante para alguns, está abarcada pela imunidade constitucional, uma vez que a mesma está relacionada com as finalidades essenciais da Apelante. Afinal, as pedras são a matéria prima para a construção do templo onde se desenvolverão os cultos religiosos. Não cabe ao Fisco ou ao Poder Judiciário analisar subjetivamente os motivos pelos quais a apelante entendeu por bem importar as pedras, mas é fácil de se compreender as razões de ordem religiosa e espiritual que determinaram a construção de um templo com pedras existentes apenas na cidade de Hebron (Israel) (TJSP, AG 0080384-33.2012.8.26.0000/2012).

Assim, percebe-se que o entendimento do STF converge com o disposto constitucional, atribuindo a imunidade aos templos de qualquer culto, incluindo seus anexos, com a condição exposta da vinculação com atividade e finalidade essencial para a realização do culto.

Dessa forma, se a entidade desenvolve algum tipo de atividade com o fito de auferir lucro, há de ser tributado, de sorte que, se assim não fosse, estaria comprometida a observância do princípio constitucional da livre iniciativa e isonomia, cerne da ordem econômica.

Cumprе ressaltar a decisão prolatada no (RE 325.822-SP, 2002) relator Ministro Ilmar Galvão, interpretou-se que a imunidade a que se refere a o Artigo 150, VI, b, § 4º, da CFRB, assenta-se sobre lotes vagos e prédios comerciais de entidades religiosas, impedindo a cobrança de IPTU, sob o manto do princípio da neutralidade confessional do Estado Laico, afirmando ser este o valor constitucional a ser protegido.

O alargamento da interpretação da imunidade deve ser vista com certa consideração para observar o direito fundamental daqueles que não professam crença pela liberdade de consciência, pode significar que não ter religião não o obrigaria a custear a dos que professam sua fé, exercendo a liberdade de crença em escolher uma das religiões existentes.

O direito a não ter crença é garantia elencada no Artigo 5º, inciso VI, da CF/88, caracteriza-se pela liberdade de consciência voltada para o sentimento racional, inserido, nesse contexto, como qualquer outro direito fundamental.

3.4 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS E LIBERDADE RELIGIOSA

Direito fundamental é aquele inerente ao ser humano, é característica de um

Estado Democrático de Direito, trata-se de direito constitucional, na medida em que o texto inserido na constituição pode depender de norma ulterior para sua aplicação, em regra a aplicação de normas definidoras de direitos sociais, fundamentais, tem aplicação imediata, por força do dispositivo constitucional elencado no artigo 5º, §1º (MORAES, 2010).

Quis o constituinte assegurar direitos que são primor do bom convívio em sociedade e base sólida de um Estado Democrático de Direito, assegurando direitos e deveres coletivos.

Assim, classificou a doutrina clássica os direitos fundamentais em direitos de primeira, segunda e terceira geração, separando-os como segue:

Primeira geração é chamada os direitos e garantias individuais políticos de liberdade pública.

Na segunda geração, em que estão englobados os direitos, sociais, econômicos e culturais, garantidores de liberdade de nações e normas de convivência internacional.

Na terceira geração estão englobados os direitos de solidariedade e fraternidade, que abarca o direito ao meio ambiente equilibrado, qualidade de vida, paz, progresso.

A doutrina ainda preconiza alguma diferenciação entre direitos e garantias fundamentais. Direitos fundamentais limitam o poder, são disposições meramente declaratórias e assecuratórias que imprimem a existência no mundo jurídico dos direitos reconhecidos.

Enquanto as garantias são apenas instituidoras do direito, e, por vezes institui e declara o direito. Para Moraes, (2010), as garantias instituem o direito, e não são raras as situações em que juntam na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia com a fixação do direito.

O artigo 5º, da Constituição Federal, ao declarar que são todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, estabelece o critério de igualdade, princípio da isonomia, garantindo tratamento igualitário diante das mesmas situações de fato e de direito. Na concepção de Mendes (2012, p. 250):

Há direitos que se asseguram a todos, independentemente da nacionalidade do indivíduo, porquanto são consideradas emanções necessárias do princípio da dignidade da pessoa humana. Alguns direitos, porém, são dirigidos ao indivíduo enquanto cidadão, tendo em conta a situação peculiar que o liga ao País. Assim, os direitos políticos pressupõem exatamente a nacionalidade brasileira.

Nesse contexto o estrangeiro para ter salvaguarda de todos os direitos concedidos pelo Estado Brasileiro, deverá ser residente no país. Por certo aquele estrangeiro não residente no país, terá salvaguarda dos direitos fundamentais inerentes à dignidade da pessoa humana, pois esses são assegurados a todos independente da nacionalidade do indivíduo.

Os direitos fundamentais são passíveis de limitações, logo se entende que não são absolutos, devem sim cumprir a função que lhe foi auferida sem que haja a invasão ou confronto com outro direito fundamental.

Deve cumprir requisitos de função social, sem o qual o Estado poderá lançar mão de dispositivos, a fim de que seja cumpridos requisitos do direito fundamental, proporcionando a maior possibilidade de gozo do direito que lhe é afeto. Segundo Mendes, (2010, p. 288), “O exercício dos direitos individuais pode dar ensejo, muitas vezes, a uma série de conflitos com outros direitos constitucionalmente protegidos”.

Para que não haja alguma restrição, tem que se levar em conta o alcance da imunidade que poderá ocorrer do exercício do direito fundamental. Para indicar as limitações, o constituinte utiliza-se de expressões diversas, *v. g.*, “nos termos da lei” (artigo 5º, VI e XV), “nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer” (MENDES, 2010, p. 291).

Porém, note-se que nem sempre a norma de direito fundamental poderá adotar conteúdo restritivo, delimitador de poderes e faculdades, nesse diapasão, Mendes (2010, p. 291) assevera:

Nessa hipótese, o texto constitucional é explícito ao estabelecer que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, XXXV). Fica evidente, pois, que a intervenção legislativa não apenas se afigura inevitável, como também necessária. Veda-se, porém, aquela intervenção legislativa que possa afetar a proteção judicial efetiva. Assim, a simples supressão de normas integrantes da legislação ordinária sobre esses institutos pode lesar não apenas a garantia institucional objetiva, mas também direito subjetivo constitucionalmente tutelado.

Ao discorrer sobre estas questões fica nítido que quanto aos direitos fundamentais, para seu exercício, pressupõem cumprimento de obrigações diversas, quanto à imunidade dos templos de qualquer culto não é diferente, não basta apenas alegar a garantia de seu direito, deverá a entidade demonstrar através do cumprimento dos requisitos, do artigo 150, § 4º da CRFB, “[...] a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”.

Ao exposto, para exemplificar, queda-se a baila, o fato que para o exercício

da liberdade de crença, que se dá através do momento em que se professa uma fé através de uma religião, não poderá imprimir restrições ao direito de consciência, entendido como credo no que lhe é lúcido e racional, que pode ser através dos indicadores axiológicos, ou simplesmente escolher não professar fé alguma (SILVA, 2005).

Quanto à liberdade religiosa é representada, segundo Silva (2005), pela liberdade de crença, liberdade de culto e liberdade de organização religiosa, do artigo 5º, VI, da CRFB.

A constituição de março de 1824, consagrava a liberdade de crença, porém restringia a liberdade de culto, pois declarava em seu artigo 5º, que a religião católica apostólica romana era a religião do Império, a todas as outras religiões eram permitidos os cultos domésticos, ou particulares em casas determinadas para este fim (MORAES, 2010).

Vale dizer que fato histórico se deu com a 1ª constituição da república, de 24 de fevereiro de 1891, que em seu arcabouço, consagrava liberdade de crença e de culto público, podendo os indivíduos exercer livremente mesmo que para isso necessitassem se associarem (MORAES, 2010).

Liberdade de consciência e de crença consagradas no artigo 5º, VI, Silva, (2005) assevera que o fato de o legislador, consagrar no artigo 5º, VIII, que ninguém será privado de direito por motivo de crença religiosa, destacou diferenciando liberdade de crença e de consciência. Assim, extrai o entendimento de que o descrente tem esse direito, e pode inclusive pleitear sua tutela em âmbito jurisdicional (SILVA, 2005).

O livre exercício de culto é assegurado constitucionalmente enquanto esteja dentro da ordem, tranquilidade, sem alterar o sossego público, nesses termos exercendo compatibilidade com os bons costumes inerentes a sociedade, por assim, pode-se entender que não poderá cercear outra liberdade religiosa nem encobrir práticas ilícitas.

No crivo desse entendimento, depreende-se que como as demais liberdades, a liberdade religiosa não tem caráter absoluto, porém, suas liturgias e atividades, estão protegidas pela imunidade tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo nesse trabalho foi enfrentar os problemas propostos, entendendo a interpretação do Supremo Tribunal Federal e da doutrina, buscando o conceito dos templos de qualquer culto e suas liturgias no que estabelece o art. 150, VI “b” com observância do § 4º da Constituição Federal de 1988.

A marcha da transmutação para um Estado laico que impera na sociedade, operou-se após o advento da república, nascendo, então, os primeiros traços da imunidade e a proteção aos serviços de culto, entre outras garantias constitucionalmente asseguradas.

Assim, pontua-se:

Qual o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação à Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto?

Qual o posicionamento da doutrina em relação à Imunidade dos Templos de Qualquer Culto?

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que a Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto abrange a entidade religiosa como um todo, alinhando-se ao disposto no artigo 150, § 4º, da CF/88, que direciona o entendimento que as vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Quanto à doutrina, pela lição dos doutrinadores em supra, há duas posições, uma mais restrita do qual se filiam Sacha Calmon Navarro Coelho, Pontes de Miranda que asseveram quanto à imunidade, o templo é que faz jus e não a entidade que lhe administra, assim se entende que templo é o local onde se faz o culto, para eles a constituição não se refere à entidade ou associação religiosa.

Doutrinadores como Baleeiro, filiam-se a interpretação mais abrangente,

afirmando que os valores auferidos em quaisquer cerimônias ou atividades clericais, são imunes, primeiro por que não tipificam serviços tributáveis, depois porque não seriam operações mercantis, logo a imunidade vista desta forma, esta relacionada à atividade da entidade, sendo templo qualquer local destinado ao culto e suas liturgias.

Conclui-se, portanto, que a liberdade de culto religioso no Brasil, ao longo de sua história, conquistou importantes avanços de direito, seu ponto de partida foi se concretizando na Constituição e um preceito fundamental inestimável foi instituído, a liberdade religiosa.

Ao Brasil chegaram novas formas de cultos religiosos e outras instituições religiosas nasceram, e, pela necessidade de organizarem-se e atingirem todo o território brasileiro, essas organizações foram regulamentadas, de forma burocrática apenas, com alguns benefícios de ordem administrativa e tributária.

A dignidade da pessoa humana é garantida pela CRFB/88, e o exercício do direito da liberdade de crença é uma realidade constitucional, suas manifestações preconizam uma regulamentação mínima para que outros direitos fundamentais não sejam violados, pois a harmonia entre eles deve ser constante, para a efetiva aplicabilidade das normas dentro do estado democrático de Direito.

Com a norma constitucional da vedação da instituição de impostos sobre locais de culto, os templos, bem como a regra de supressão da competência dos entes públicos, o constituinte busca afastar qualquer forma de vínculo do estado com templos e igrejas. Aqui se nota a autonomia do Estado e da Igreja, a partir de então passa a ser de cada um a reserva e a proteção de seus interesses.

Não é que a entidade não recolha aos cofres públicos outros tributos, como o crédito previdenciário e retenção de FGTS, de seus colaboradores, pois, a obrigação tributária e ou fiscal ou mesmo previdenciária e fundiária não estão sob o manto da imunidade, quando é devido pelo colaborador e quando se tratar de crédito trabalhista.

Dado isso, concluir-se-á, o instituto da imunidade caracteriza-se pelo impedimento irrestrito de instituir, mediante lei que o preveja, impostos sobre os templos de qualquer culto.

A imunidade é extensiva aos valores de ordem patrimonial que a entidade mantenedora possua, sendo irrestrita, nos termos da constituição, porém há dificuldade interpretativa no texto da Carta Magna brasileira em vigor.

O texto anunciado no art. 150, VI “b” com observância do § 4º da Constituição Federal de 1988, não deixa margem para restrição, permitindo uma extensa gama de entendimento por parte das entidades religiosas a seu favor.

Portanto, os legisladores constitucionalistas deixam a entender a importância da liberdade de crença e o laicismo de Estado Democrático de Direito. Por isso, as instituições religiosas buscam a tutela do Estado para fazer valer o objetivo constitucional. Isto ocorre devido às diversas interpretações, que pode ser uma interpretação restritiva, devido à intenção do fisco em arrecadar sempre mais.

É certo que a solução para os problemas da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, não será o de suprimir direitos e garantias fundamentais, tentando alterar o texto da constituição, pois todo dispositivo legal deve passar pelo crivo interpretativo.

Cumpra ao operador do direito lutar para manter as conquistas ao longo da evolução do direito do homem, e não se deve retroceder aos conceitos repressivos, superando-os.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. **Dicionário Analógico da Língua Portuguesa**. 2. ed. atual e ver. 5ª impressão. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Ayres F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Lei Nº 5.172, DE 25 DE Outubro DE 1966. Código Tributário Nacional.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário teoria e 600 questões**. 2. ed. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos. **Não Cumulatividade do Icms e Princípio da Neutralidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: 2011.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Rendas das Empresas**. Interpretação e Prática, 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAILER, Daniela Tadei... et al: Carrazza. Elizabeth Nazar Coordenadora: MORETI. Daniel, organizador: **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo de Direito**, 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Livraria do Advogado, 2012.

RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. In: MIRANDA, Jorge; BONAVIDES, Paulo; AGRA, Walber de Moura; BILAC PINTO FILHO, Francisco; RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. (Org.). **Comentários à Constituição Federal de 1988**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 1.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS e as Novas Incidências Trazidas pela Constituição federal de 1988**, Revista EPD, Ano V, nº 7, 2009, p. 221-269.

SAVIANI, Demerval. **História das Ideias Pedagógicas no Brasil**. 3. ed. ver. 1ª reimpressão. Campinas: Autores Associados, 2011.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. atualizada até a EC-20/98, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional**, 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TOTA, Antônio Pedro; BASTOS, Pedro Ido de Assis. **Novo Manual História Geral**. São Paulo: Nova Cultural, 1994.

OBRAS CONSULTADAS

AURÉLIO, Marco Meirelles. **Invalidades no Processo Administrativo Tributário**. Brasília: ESAF, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BOTTÉRO, Jean. **No começo eram os deuses**. Tradução Marcelo Jacques de Moraes. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS - **Imunidade - Direito ao Crédito – Insumos**. Revista de Estudos Tributários nº 13: mai-jun/2000, p. 20.

COULANGES. Numa-Denis Fustel de. **A Cidade Antiga**. ebook. ed. Tradução Frederico Ozanam Pessoa de Barros. São Paulo: EDAMERIS, 2006.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico: Explicitação das normas da ABNT**. 16. ed. Porto Alegre. Dactilo Plus. 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2011.